



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce M. Č., zastoupeného JUDr. Janem Hájkem, advokátem v Ústí nad Labem, Masarykova 43, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2005, čj. 1180/110/2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 5. 2006, čj. 15 Ca 69/2005 - 30.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Děčíně (správce daně) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 9. 2003, čj. 123875/03/178912/6131, daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 1 020 480 Kč. Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 21. 1. 2005, čj. 1180/110/2004.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 10. 5. 2006, čj. 15 Ca 69/2005-30, zamítl. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo podkladem faktury ze dne

15. 11. 2001, č. 01-11-013866. Smlouva o dílo ani protokol o předání a převzetí díla ze dne 31. 10. 2001, předložené žalobcem, dostatečně neprokazují, zda byly stavební práce na stavbě skutečně provedeny zhotovitelem B., s. r. o., (subdodavatel). Jelikož v daňovém řízení vznikly pochybnosti, zda opravdu došlo k zdanitelnému plnění, správce daně vyzval žalobce, aby existenci tohoto plnění prokázal. Ze svědecké výpovědi L. V., který v daňovém řízení popřel, že by na základě notářsky ověřené plné moci zastupoval zhotovitele při jednání se žalobcem a uzavřel se žalobcem smlouvu o dílo, nelze podle krajského soudu dovodit, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Žalobce v odvolacím řízení navrhl doplnění daňového řízení dalšími svědeckými výpověďmi, které žalovaný provedl, ale shledal v nich rozpory. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobci v námitce prokázání zdanitelného plnění, a uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci uplatněného daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody jsou podřaditelné stížným důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a pro tyto důvodně vytykané vady měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel namítl, že jakkoliv jsou skutečnosti zjištěné správcem daně pravdivé, nelze dovodit, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a zjištěné skutečnosti nevyvrací dodání díla subdodavatelem B., s. r. o. Stěžovatel uvedl, z jakého důvodu nese smlouva o dílo, uzavřená se subdodavatelem, dřívější datum než smlouva o dílo uzavřená s objednatelem celého stavebního díla a proč nebyly dodrženy platební a jiné podmínky sjednané ve smlouvě o dílo uzavřené se subdodavatelem (měsíční fakturace, dodávka materiálu pro zhotovení díla samotným subdodavatelem aj.). Stěžovatel započal sjednávat jednotlivé subdodávky před uzavřením smlouvy o (celkové) dílo s objednatelem, nicméně s objednavatelem o této smlouvě již dříve jednal. Smlouva o celkové dílo byla uzavřena s objednatelem až po uzavření smlouvy o sporné subdodávce, a to z důvodu momentální nepřítomnosti osoby oprávněné jednat za objednatele. K této námitce nebylo podle stěžovatele vůbec přihlédnuto.

Správce daně provedl výslechy svědků s časovým odstupem několika let a je logické, že již nemohl očekávat detailní údaje. Vypovídací schopnost těchto důkazů to však nesnižuje. Pokud vznikl u výpovědi svědka P. M. rozpor, měl být odstraněn novým výsledkem na základě jeho čestného prohlášení o tom, že se ve své výpovědi spletl. Z této skutečnosti přitom nelze dovozovat nevěrohodnost svědka. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého nelze ověřit, zda subdodavatel B., s. r. o., provedl práce uvedené na faktuře. To lze podle stěžovatele

ověřit tím, že tento subdodavatel neprováděl práce provedené ostatními. Dále je stěžovatel přesvědčen, že svědek L. V. neměl být pouze slyšen, ale měla být k dispozici i jeho účetní evidence. Správce daně v této souvislosti po stěžovateli neoprávněně požadoval, aby doložil, zda L. V. nebyl dodavatelem jako fyzická osoba. Stěžovatel přitom neměl na rozdíl od správce daně možnost ověřit si požadované skutečnosti. Stěžovatel rovněž tvrdí, že kdyby správce daně neodmítl projektovou a další dokumentaci, mohlo být doloženo, kolik pracovníků stěžovatele na stavbě pracovalo a v jaké části.

Po daňovém subjektu lze požadovat prokázání skutečností jen takovým způsobem, který je přiměřený a obvyklý. Správní orgány a krajský soud neaplikovaly správně § 2 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), resp. § 77 s. ř. s., a při dokazování nepostupovaly podle běžných pravidel formální logiky. Pokud existuje, jako v posuzované věci, více samostatných přímých důkazů osvědčujících tvrzené skutečnosti, a proti nim stojí osamoceně jeden přímý důkaz a několik vysvětlitelných nepřesností, měl by správní orgán v důvodech jednoznačně vyložit, které svědecké výpovědi hodnotí jako spolehlivé a proč. Obecný poukaz na nepřesnosti ve výpovědích ostatních svědků není dostačující, zejména existuje-li delší časový odstup od události, pro kterou je svědek vyslýchán.

Stěžovatel se také domnívá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s výpovědí svědkyně V. T. Dále stěžovatel upozornil, že podle vyjádření žalovaného k žalobě dostatečně nedoložil směnu DEM za účelem uskutečnění nákupu v SRN a nedoložil dostatečné množství v pokladně. Tato věc se jej však vůbec netýká, protože v řízení nic podobného řešeno nebylo, stěžovatel v SRN nic nekupoval, žádné peníze nesměňoval a hotovost v pokladně měl.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že daňový spis neobsahuje důkazy, na jejichž základě by bylo možno konstatovat, že náklady na spornou subdodávku byly vynaloženy ve výši a ve prospěch osoby označené stěžovatelem. Důkaz o fyzickém předání hotovosti domnělému zástupci subdodavatele neexistoval. Samotná realizace stavebního díla, ze které stěžovateli plynuly příjmy, byla prokázána, na rozdíl od realizace nákladů vztahujících se k subdodávce díla. Stěžovatel nepředložil důkazy pro odstranění rozporu skutkového stavu s daňovým spisem, proto správce daně nemohl osvědčit daňovou účinnost sporných nákladů a závěry žalovaného tak zůstávají nezměněny. Při posuzování jednotlivých listinných důkazů a tvrzení stěžovatele je třeba vycházet z komplexní správní úvahy, která je obsažena v rozhodnutí. K námitkám brojícím proti hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že osoby označené stěžovatelem za dodavatele a příjemce hotovosti nepotvrdily realizaci sporného nákladu. Nepřímí svědci potvrzovali pouze formální státní obchodu, ale neměli konkrétní povědomost o podmínkách smluvního vztahu či samotné realizaci hotovostního výdeje. Co do možnosti prokázání

realizace nákladů projektovou dokumentací a tvrzením svědkyně V. T. žalovaný uvedl, že tyto důkazy nejsou relevantní, neboť svědkyně T. nebyla předání hotovosti přítomna. K námitce stěžovatele, že ve vyjádření žalovaného k žalobě jsou uvedeny skutečnosti týkající se směny DEM na uskutečnění nákupu v SRN, žalovaný uvedl, že se z jeho strany jedná o chybu v psaní, která však neměla vliv na rozhodnutí krajského soudu. Žalobce na tuto chybu ostatně nepoukázal při ústním jednání a nevyskytuje se ani v rozhodnutí napadeném žalobou.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], žádným způsobem však nekonkretizoval vady v právním úsudku, jichž se měl krajský soud dopustit. Pouhá citace zákonného ustanovení přitom není důvodem kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 47/2004-74, www.nssoud.cz). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu v kasační stížnosti explicitně uvést a vymezit tak rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005-74, www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních stížných námitek přitom nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.

Stížní námítka jsou založena mj. na vysvětlení, z jakých důvodů stěžovatel uzavřel smlouvu o dílo se subdodavatelem dříve než smlouvu o dílo s objednatelem celého stavebního díla a proč nebyly dodrženy platební a jiné podmínky sjednané v smlouvě o dílo se subdodavatelem. Stěžovatel totiž nebyl schopen sám dodat celé stavební dílo, proto jeho zhotovení zajišťoval za pomoci subdodávek. Jednotlivé odchylky od smluvního ujednání se subdodavateli jsou spojeny s obvyklou praxí a podobné postupy nejsou ničím mimořádným. Podle stěžovatele k uvedené námitce nebylo vůbec přihlédnuto.

Nejvyšší správní soud k této námitce z textu žaloby zjistil, že nebyla vůbec uplatněna. V žalobě, jak vyplývá ze soudního spisu, chybí konkrétní právní výtky, týkající se vad řízení při zjišťování skutkového stavu, a její obsah je tvořen pouze tvrzeními o nesprávnosti hodnocení důkazů žalovaným v daňovém řízení, poukazy na reálnou existenci stavebního díla a na možnost svědecky prokázat formální existenci daňového případu. Stěžovatel mohl výtky proti zjištěnému skutkovému stavu či způsobu jeho zjišťování konkretizovat již v žalobě, ale učinil tak teprve v kasační stížnosti. Jedná se tedy o nové důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl, a Nejvyšší správní soud se proto těmito námitkami věcně nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s výpovědí svědkyně V. T. Tuto námitku stěžovatel dále nekonkretizoval, ani neuvedl jednání nebo opomenutí, kterých se měl krajský soud v této souvislosti dopustit.

Jak z napadeného rozsudku vyplývá, svědkyně podle krajského soudu popsala vystavení faktury, na jejímž základě stěžovatel uplatnil sporný výdaj. Krajský soud zohlednil i skutečnost, že svědkyně podle své výpovědi nebyla přítomna ani sjednání smlouvy o dílo ani hotovostní platbě ceny za dílo. Pokud krajský soud uzavřel, že ani na základě této svědecké výpovědi nemůže být stěžovatelovo tvrzení ověřeno, Nejvyšší správní soud jeho závěru přitakal. Naopak nelze přisvědčit stěžovateli, že by popsanou výpovědí mohla být prokázána skutečná realizace formálně vykázaného zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud proto ani tuto stížní námitku nepovažuje za důvodnou a neshledal tak vady, pro něž by bylo možné považovat rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

Stěžovatel rovněž namítl, že správní orgány i krajský soud nesprávně aplikovaly § 2 odst. 3 daňového řádu, resp. § 77 s. ř. s., neboť při hodnocení důkazů nevycházely z běžných pravidel formální logiky.

Nejvyšší správní soud považuje i tuto stížní námitku za obecnou, nikoliv však v míře bránící jejímu přezkoumání. Podstata námitky spočívá v pochybnostech o působení důkazního břemene v posuzovaném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení setrvale judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Jakkoliv je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125 (č. 1022/2007 Sb. NSS), dále rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002-25 (č. 94/2004 Sb. NSS), a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2007, čj. 8 Afs 99/2005-81 (www.nssoud.cz)]. Rozhoduje-li ovšem správní orgán v neprospěch daňového subjektu, který neprokázal své tvrzení a neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, předpokládá jeho závěr řádné a úplné provedení navržených důkazů. Důkaz daňovým dokladem je přitom pouze důkazem formy, který nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění. Je-li zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť i formálně řádného, daňového dokladu a lze vznést požadavek směřující k prokázání faktického úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění [srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (www.judikatura.cz)]. Je tedy zřejmé, že samotná smlouva a daňový doklad (faktura) nemusí samy o sobě dostatečně prokazovat

fyzické uskutečnění zdanitelného plnění. Vznikly-li pak správci daně pochybnosti o naplnění smlouvy o dílo a uskutečnění zdanitelného plnění, bylo na stěžovateli, aby své tvrzení prokázal. Stěžovatel za tímto účelem navrhl svědecké výpovědi, ale žádný z vyslechnutých svědků nedokázal osvědčit, že práce na stavbě byly realizovány podle zpochybněné smlouvy o dílo a že byly prováděny pracovníky subdodavatele B., s. r. o. Stejný závěr lze učinit ve vztahu k související faktuře. Tato faktura ani projektová dokumentace samy o sobě neprokazují faktickou realizaci zdanitelného plnění.

Na základě dosud provedeného dokazování nelze dojít k závěru, že bylo provedenými důkazy prokázáno tvrzení stěžovatele o realizaci zdanitelného plnění, a Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, podle které lze prokázat uskutečnění zdanitelného plnění konkrétního subdodavatele negativní selekcí prací provedených ostatními subdodavateli či stěžovatelem samotným. Samotné zjištění objemu stavebních prací provedených některými subdodavateli díla totiž nemůže samo o sobě založit jistotu provedení zbývajících prací jiným konkrétním subdodavatelem. Stěžovatel proto v daňovém řízení neprokázal přijetí předmětného zdanitelného plnění. Oprávněné pochybnosti o reálném uskutečnění zdanitelného plnění nadto umocňují neurčité výpovědi svědků, týkající se výskytu dalších subdodavatelů na zhotovovaném stavebním díle a rovněž z nich nelze spolehlivě dovodit, že se předmětné zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Žalovaný i krajský soud proto dospěli ke správnému závěru o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na uplatnění daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňové řízení je ovládáno zásadou materiální pravdy, v řízení vznikly pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému plnění, jehož faktickou existenci stěžovatel neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno ve věci uplatněného nároku uplatnění daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel také namítl, že žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl skutečnosti, které s projednávanou věcí neměly žádnou souvislost. Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti je zřejmé, že se jednalo o administrativní chybu v psaní. Jak vyplývá z obsahu napadeného rozsudku, krajský soud se ve svém rozsudku uvedenými skutečnostmi vůbec nezabýval a lze uzavřít, že pochybení žalovaného nemělo žádný vliv na výrok rozsudku ani na jeho zákonnost.

Nejvyšší správní soud neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasační stížnosti a pouze na okraj připomíná, že pro řízení o přezkumu správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 106 odst. 1 s. ř. s.]. Obsah a kvalita návrhu, jímž se zahajuje řízení (žaloby či kasační stížnosti), proto v podstatě předurčují obsah a detaily vypracování rozhodnutí soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud zhodnotil všechny stížní námitky jako nedůvodné a protože v řízení nevyšly najevo vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 101 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu